



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 4 de junio de 2020¹

Asunto C-335/19

**E. Sp. z o.o. Sp. k.
contra
Minister Finansów**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)]

«Petición de decisión prejudicial — Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 90 y 185 — Reducción de la base imponible — Impago total o parcial del precio — Requisito de que el destinatario de la prestación no se halle incurso en un procedimiento concursal o de liquidación — Correspondiente regularización de la deducción inicialmente practicada — Momento de la regularización»

I. Introducción

1. ¿En qué condiciones puede rectificar un sujeto pasivo su deuda tributaria cuando su cliente no le ha pagado? Esta es, en definitiva, una cuestión que se le plantea una y otra vez al Tribunal de Justicia.² Alude a un problema fundamental de los sistemas de tributación indirecta, en particular cuando están implicadas dos empresas: la rectificación de la cuota del impuesto adeudada por la empresa que realiza la prestación se corresponde con la regularización de una deducción ya practicada por el destinatario de la prestación. Sin embargo, normalmente esta última fracasa cuando dicho destinatario se halla incurso en un procedimiento concursal o incluso ha sido liquidado. El Estado se va entonces con las manos vacías.

2. El legislador polaco pone fin a este riesgo para los ingresos tributarios condicionando la rectificación de la cuota del impuesto por parte de quien realizó la prestación a que, en el momento de la rectificación, el destinatario de la prestación no se halle incurso en un procedimiento concursal o de liquidación. De este modo, quien realizó la prestación asume el riesgo de adeudar un impuesto que ni siquiera ha podido recaudar. El Tribunal de Justicia debe decidir si esto es compatible con la función de «recaudador de impuestos por cuenta del Estado».³

¹ Lengua original: alemán.

² Véanse a este respecto las sentencias de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558); de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377); de 6 de diciembre de 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989); de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887); de 2 de julio de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440); de 3 de septiembre de 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131); de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), y de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

³ Véanse al respecto las sentencias de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 23; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21, y de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25.

3. Sin embargo, el legítimo interés de Polonia y de la Unión en evitar la pérdida de ingresos derivados del impuesto sobre el valor añadido también puede ser defendido por otros medios. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia debería aprovechar la presente petición de decisión prejudicial para pronunciarse también sobre el momento de la regularización de una deducción por parte del destinatario de la prestación cuando este aún no ha pagado la contraprestación y, por tanto, no ha sufrido siquiera el gravamen del IVA.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El marco jurídico del Derecho de la Unión está formado por los artículos 73, 90, 184, 185 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

⁴

5. El artículo 73 de la Directiva del IVA determina la base imponible:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

6. El artículo 90 de la Directiva del IVA regula la modificación *a posteriori* de la base imponible del impuesto y las consecuencias jurídicas para quien realiza la prestación:

«1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1.»

7. Los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA se refieren a la regularización de la deducción practicada por el destinatario de la prestación en caso de modificaciones posteriores. Conforme al artículo 184:

«La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.»

8. El artículo 185 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«1. La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.

⁴ DO 2006, L 347, p. 1.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.

No obstante, en caso de operaciones total o parcialmente impagadas y en caso de robo, los Estados miembros podrán exigir la regularización.»

9. El artículo 273 de la Directiva del IVA prevé la posibilidad de que los Estados miembros luchen en particular contra la evasión fiscal:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete[n] el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

B. Derecho polaco

10. Estas disposiciones del Derecho de la Unión fueron traspuestas en el Derecho polaco mediante la Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios) de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2011, n.º 177, posición 1054, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley del IVA»).

11. El artículo 89a de la Ley del IVA presenta el siguiente tenor:

«1. El sujeto pasivo podrá rectificar la base imponible y el impuesto devengado sobre la entrega de bienes o la prestación de servicios en el territorio nacional en caso de créditos cuya irrecuperabilidad se haya acreditado razonablemente. La rectificación también se refiere a la base imponible y a la cuota del impuesto que corresponde a la parte del importe del crédito cuya irrecuperabilidad se haya acreditado razonablemente.

1a. Se considerará que se ha acreditado razonablemente la irrecuperabilidad de un crédito cuando este no haya sido satisfecho o cedido por cualquier medio en el plazo de 150 días desde su vencimiento estipulado en el contrato o en la factura.

2. Se aplicará el apartado 1 cuando se cumplan las condiciones siguientes:

1) la entrega del bien o la prestación de los servicios se lleve a cabo a favor de un sujeto pasivo mencionado en el artículo 15, apartado 1, registrado como sujeto pasivo del IVA y que no esté incurso en un procedimiento concursal o de liquidación;

[...]

3) el día anterior a la presentación de la declaración fiscal rectificativa mencionada en el apartado 1:

- a) el acreedor y el deudor figuren registrados como sujetos pasivos del IVA,
- b) el deudor no esté incurso en un procedimiento concursal o de liquidación;

[...]

5) no hayan transcurrido dos años desde la fecha de la emisión de la factura que documente el crédito, contados desde el final del año en el que hubiese sido emitida.

3. La rectificación mencionada en el apartado 1 podrá llevarse a cabo en la declaración fiscal correspondiente al período en el que se haya considerado razonablemente acreditada la irrecuperabilidad del crédito, con la condición de que el crédito no hubiese sido satisfecho o cedido por cualquier medio hasta la fecha de la presentación por el acreedor de la declaración fiscal correspondiente a dicho período.

4. Cuando el crédito hubiese sido satisfecho o cedido por cualquier medio tras la presentación de la declaración fiscal rectificativa mencionada en el apartado 1, el acreedor deberá incrementar la base imponible y la cuota del impuesto devengado en la liquidación correspondiente al período en el que el crédito haya sido satisfecho o enajenado. En caso de satisfacción parcial del crédito, la base imponible y la cuota del impuesto devengado se incrementarán respecto a esa parte.

5. El acreedor, junto con la declaración fiscal rectificativa mencionada en el apartado 1, deberá comunicar esta rectificación al director de la oficina tributaria competente, señalando los importes que se rectifican y los datos del deudor.

[...]

7. Lo dispuesto en los apartados 1 a 5 no se aplicará cuando entre el acreedor y el deudor exista uno de los vínculos mencionados en el artículo 32, apartados 2 a 4.

8. El Ministro competente para la Hacienda Pública determinará reglamentariamente el modelo de la comunicación mencionada en el apartado 5, [...]».

12. El artículo 89b de la Ley del IVA establece:

«1. En caso de impago de un crédito resultante de una factura que documente la entrega de bienes o la prestación de servicios en el territorio nacional en el plazo de 150 días desde el vencimiento estipulado en el contrato o en la factura, el deudor deberá regularizar la deducción del impuesto relativa a esa factura en una declaración correspondiente al período de los 150 días siguientes al vencimiento estipulado en el contrato o en la factura.

1a. No se aplicará lo dispuesto en el apartado 1 cuando el deudor haya satisfecho el crédito no más tarde del último día del período de los 150 días siguientes al vencimiento de ese crédito.

[...]

2. En caso de impago parcial de un crédito en el plazo de 150 días desde su vencimiento estipulado en el contrato o en la factura, la regularización afectará a la deducción correspondiente a la parte impagada del crédito. Las disposiciones del apartado 1a se aplicarán *mutatis mutandis*.

[...]

4. En caso de que se satisfaga el crédito tras la regularización mencionada en el apartado 1, el sujeto pasivo tendrá derecho a incrementar, en la liquidación del período en el que se haya satisfecho el crédito, el importe del impuesto soportado en el importe del impuesto mencionado en el apartado 1. En caso de una satisfacción parcial del crédito, el impuesto soportado podrá incrementarse respecto a esa parte.

[...]

6. Cuando se compruebe que el sujeto pasivo ha incumplido la obligación establecida en el apartado 1, el director de la oficina tributaria o de la autoridad de inspección tributaria determinará la obligación tributaria adicional por el importe del 30 % del importe del impuesto resultante de las facturas impagadas que no hubiese sido rectificado con arreglo al apartado 1. Respecto de las personas físicas que deban responder por estos mismos hechos por infracción o delito fiscales, no se determinará una obligación tributaria adicional.»

III. Hechos y procedimiento prejudicial

13. El litigio que da lugar a la petición de decisión prejudicial se basa en una solicitud de interpretación individual planteada al Minister Finansów (Ministro de Hacienda, Polonia) por E. sp. z o.o. (demandante en el procedimiento principal; en lo sucesivo, «demandante»).

14. La demandante está registrada como sujeto pasivo del IVA. Se dedica a la prestación a título oneroso de servicios de asesoramiento fiscal, en particular a operadores económicos con los que no está vinculada. La demandante giró a uno de ellos una factura con IVA en concepto de los servicios de asesoramiento fiscal prestados y gravados en el territorio nacional. En el momento de la prestación del servicio, su cliente estaba registrado como sujeto pasivo del IVA y no se hallaba incurso en procedimiento concursal alguno ni en liquidación. Hasta la fecha de la presentación de la solicitud de interpretación individual, la demandante no había recibido el pago de la citada factura. Desde la fecha de la expedición de la factura no habían transcurrido más de dos años, pero el plazo concedido para el pago había sido rebasado en más de 150 días.

15. En el momento de la presentación de la solicitud de interpretación individual, el deudor del crédito aún estaba registrado como sujeto pasivo del IVA, pero ya se encontraba en liquidación. Con dicha solicitud, la demandante pretendía aclarar si en tal situación era posible rectificar la base imponible y, por tanto, el impuesto devengado en concepto de prestación de servicios en el territorio nacional.

16. Mediante decisión de 12 de enero de 2015, el Ministro de Hacienda declaró que no era posible. Argumentó que, con arreglo al artículo 89a, apartado 2, punto 3, de la Ley del IVA, el hecho de que el deudor del crédito se encuentre en liquidación impide la rectificación de la base imponible y, por ende, de la cuota del impuesto. Dado que la disposición del artículo 90 de la Directiva del IVA es facultativa para los Estados miembros, en su opinión el artículo 89a de la Ley del IVA no vulnera dicha disposición.

17. La demandante recurrió esta decisión ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Szczecin, Polonia), y contra la sentencia desestimatoria ha interpuesto ahora recurso de casación. El Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) ha suspendido el procedimiento y ha remitido al Tribunal de Justicia las siguientes dos cuestiones prejudiciales conforme al procedimiento del artículo 267 TFUE:

- «1) ¿Permiten las disposiciones de la Directiva 2006/112 —especialmente el artículo 90, apartado 2, de esta Directiva—, considerando los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, introducir en el Derecho nacional disposiciones que limiten la posibilidad de reducir la base imponible en caso de impago parcial o total en atención a un determinado estatuto tributario del deudor y del acreedor?
- 2) En particular, ¿se opone el Derecho de la Unión a la adopción en el Derecho nacional de una norma que permita disfrutar de la “reducción por créditos incobrables” con la condición de que en la fecha de la prestación del servicio/entrega de los bienes y en la fecha que precede la presentación de la rectificación de la declaración fiscal para disfrutar de dicha reducción:
 - el deudor no esté incurso en un procedimiento concursal o de liquidación y

- el acreedor y el deudor figuren registrados como sujetos pasivos del IVA?»

18. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han formulado observaciones escritas la demandante, Polonia y la Comisión Europea.

IV. *Apreciación jurídica*

A. Sobre las cuestiones prejudiciales

19. Mediante las dos cuestiones prejudiciales, a las que, tal como considera la Comisión, puede responderse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber cómo se debe interpretar el artículo 90 de la Directiva del IVA. En concreto, pretende que se aclare si esta disposición se opone a una norma como la que contiene el artículo 89a de la Ley del IVA, conforme a la cual no cabe la rectificación de la base imponible, a pesar de no haberse cobrado la contraprestación acordada, en caso de insolvencia o falta de registro del destinatario de la prestación.

20. No obstante, en la medida en que se refieren a que el deudor (es decir, el destinatario de la prestación) en el momento de la rectificación ya no está registrado como sujeto pasivo del IVA, las cuestiones prejudiciales son hipotéticas y, por tanto, inadmisibles.⁵ Según se desprende de los hechos comunicados al Tribunal de Justicia, el deudor de la demandante estaba registrado como sujeto pasivo del IVA tanto en el momento de la prestación como en el de la presentación de la solicitud. Las cuestiones prejudiciales solo son admisibles en la medida en que se refieren al hecho de que el destinatario de la prestación se hallaba incurso en un procedimiento concursal o de liquidación.

21. La respuesta a estas cuestiones prejudiciales depende decisivamente de la finalidad perseguida por el artículo 90 de la Directiva del IVA (véase la sección B). Esta disposición limita las posibilidades de los Estados miembros de restringir la rectificación de la base imponible. Aunque el Tribunal de Justicia ya ha señalado en una ocasión que el artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA, en caso de impago del precio de venta, permite a los Estados miembros decidir «si no se admite en esa situación tal reducción»,⁶ esta resolución ha sido desarrollada por otras posteriores⁷ (véase la sección C). A este respecto, los Estados miembros siempre deben justificar las limitaciones a la rectificación de la base imponible por el sujeto pasivo que ha realizado la prestación (véase la sección D).

22. Sin embargo, si se observa con detenimiento se aprecia que la cuestión prejudicial que plantea el órgano jurisdiccional remitente es si el Derecho de la Unión permite al legislador nacional prevenir y, si es así, cómo, el riesgo estructural de pérdida de ingresos por IVA en caso de impago y posterior insolvencia del destinatario de la prestación. A este respecto procederá analizar también el artículo 185 de la Directiva del IVA (véase la sección E).

⁵ Sobre esta consecuencia jurídica, véase, por ejemplo, la sentencia de 14 de febrero de 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114), apartado 45.

⁶ Sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 25.

⁷ En particular, por las sentencias de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), apartados 20 y ss.; de 22 de febrero de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), apartados 35 y ss., y de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartados 20 y ss.

B. Finalidad de la rectificación de la base imponible

23. En cuanto al punto de partida debería haber consenso. Aunque lo adeuda la empresa que realiza la prestación, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia el IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo y que debe ser soportado por el consumidor final.⁸ En este sentido, las empresas que son sujetos pasivos se limitan a actuar «como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado y en interés de la Hacienda Pública».⁹ Por lo tanto, la deuda tributaria de la empresa que realiza la prestación tiene una función meramente técnica, derivada solamente de la forma indirecta de recaudación del IVA.

24. Desde un punto de vista material, el IVA, como impuesto general sobre el consumo, no ha de gravar a la empresa que realiza la prestación, sino la capacidad contributiva del consumidor, que se manifiesta en su gasto patrimonial para adquirir un bien de consumo.¹⁰ Así se deduce de forma especialmente clara de la disposición del artículo 73 de la Directiva del IVA, conforme al cual la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación que «obtenga o vaya a obtener» quien realice la entrega o preste el servicio.

25. En consecuencia, el Tribunal de Justicia¹¹ ha señalado reiteradamente de modo expreso que «la base imponible del IVA que deben percibir las autoridades [tributarias] no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final y que sirvió de base para el cálculo del IVA que grava en definitiva a dicho consumidor».

26. Por lo tanto, si la empresa que realiza la prestación no recibe el pago del destinatario de esta, desde un punto de vista material tampoco adeuda IVA alguno. No se produce el hecho generador del IVA, toda vez que el empresario no ha efectuado ninguna prestación a título oneroso en el sentido del artículo 2 de la Directiva del IVA.

27. A este respecto son infundados los temores del órgano jurisdiccional remitente de que, en caso de rectificación de la base imponible por impago del precio, se produzca un consumo final no gravado. Más allá de las ficciones que contienen los artículos 16 y 26 de la Directiva del IVA, sin contraprestación no existe tampoco ningún «consumo final» imponible, ya que el destinatario no ha hecho ningún gasto patrimonial por la prestación.

28. Este hecho generador material debe diferenciarse de la técnica impositiva. Conforme al artículo 63 de la Directiva del IVA, el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. No es decisivo a este respecto que el destinatario haya abonado a su vez la contraprestación (el denominado criterio del devengo). Esta técnica de nacimiento del impuesto se basa manifiestamente en la presunción de que normalmente la contraprestación convenida se abonará al hacerse la entrega o prestarse el servicio, o inmediatamente después.

8 Sentencias de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 34, y de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 19, así como el auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, no publicado, EU:C:2011:825), apartado 21.

9 Sentencias de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21, y de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25.

10 Véanse, a título de ejemplo, las sentencias de 3 de marzo de 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139), apartado 62; de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros (C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598), apartado 37: «determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste», y de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), apartados 20 y 23.

11 Sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 19; en sentido similar, véanse también las sentencias de 16 de enero de 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20), apartado 19, y de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania (C-427/98, EU:C:2002:581), apartado 30, así como las conclusiones del Abogado General Léger presentadas en el asunto MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283), punto 69.

29. Sin embargo, cuando el Derecho sustantivo grava únicamente el gasto *real* del destinatario de los bienes o servicios, pero la técnica impositiva se basa en el gasto *convenido*, será necesario conciliar de algún modo ambos sistemas. Es lo que garantiza el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA al establecer que se rectifique en la cantidad que corresponda la deuda tributaria inicialmente a cargo de la empresa que hace la entrega o presta el servicio.

30. Por lo tanto, conforme a una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA constituye la expresión de un principio fundamental de dicha Directiva según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida. De este principio se deduce que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo.¹²

31. Por consiguiente, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA es el contrapunto necesario a la técnica impositiva recogida en el artículo 63 de la Directiva del IVA (el denominado criterio del devengo).¹³ Dicha disposición obliga al Estado miembro a reducir la base imponible en la medida que corresponda.¹⁴

C. Ausencia de facultad de los Estados miembros para excluir la reducción de la base imponible en caso de impago

32. El Tribunal de Justicia ya ha resuelto en la sentencia *Goldsmiths*, con toda lógica, que la no aplicación del principio fundamental establecido en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA debe estar justificada, con el fin de que las medidas adoptadas por los Estados miembros sobre la base del artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA no comprometan el objetivo de armonización fiscal.¹⁵

33. Sin embargo, en la sentencia *Almos Agrárkölkereskedelmi* (a la que se remiten, sobre todo, el órgano jurisdiccional remitente y Polonia) el Tribunal de Justicia declaró que los sujetos pasivos no pueden invocar, basándose en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, un derecho a reducir la base imponible del IVA en caso de impago del precio si el Estado miembro de que se trate decidió acogerse a la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva.¹⁶ En dicha sentencia, la Sala Séptima añadió que, mediante la Directiva del IVA, se atribuyó a cada Estado miembro «la facultad de decidir si la situación de impago del precio de venta [...] da derecho a reducir la base imponible en la cuantía correspondiente en las condiciones fijadas por ese Estado miembro, o si no se admite en esa situación tal reducción».¹⁷

12 Sentencias de 3 de julio de 2019, *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558), apartado 37; de 8 de mayo de 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 17; de 6 de diciembre de 2018, *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989), apartado 29; de 20 de diciembre de 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), apartado 32; de 2 de julio de 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440), apartado 35; de 3 de septiembre de 2014, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131), apartado 37; de 26 de enero de 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40), apartado 27, y de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 15.

13 La misma función desempeñan los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA, que constituyen el contrapunto a la deducción del impuesto soportado con arreglo al denominado criterio del devengo establecido en los artículos 168 y 178 de la misma Directiva y que corrigen el exceso de deducción inicial. En particular, el artículo 185, apartado 2, de la Directiva del IVA permite garantizar que la deducción se adapte, en definitiva, al gravamen efectivo del IVA. El destinatario de la prestación que, a falta de pago de la contraprestación, no ha sufrido gravamen del IVA tampoco tiene que ser exonerado de un (ficticio) gravamen mediante la deducción.

14 En este sentido, expresamente también las sentencias de 3 de septiembre de 2014, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131), apartado 31, y de 26 de enero de 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40), apartado 26.

15 Sentencia de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 18.

16 Sentencia de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 23.

17 Sentencia de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 25.

34. No obstante, tal como ya ha señalado el Tribunal de Justicia en su sentencia *Di Maura*¹⁸ y en posteriores resoluciones,¹⁹ la citada sentencia no se puede interpretar en el sentido de que los Estados miembros pueden excluir cualquier reducción de la base imponible del IVA.

35. Si bien el artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros no aplicar lo dispuesto en el apartado 1 en los casos de impago total o parcial, de los trabajos preparatorios de la norma precedente, de idéntico contenido, se deduce, por un lado, que esta facultad solo tenía por objeto evitar abusos.²⁰ Por otro lado (como ya ha declarado el Tribunal de Justicia²¹), esta facultad de establecer excepciones, en los casos de impago total o parcial, se basa en la idea de que, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro de que se trate, puede ser difícil verificar si el impago de la contraprestación tiene carácter definitivo o meramente provisional.

36. De ello se deduce que el ejercicio de dicha facultad de establecer excepciones debe estar justificado, con el fin de que las medidas adoptadas por los Estados miembros para su aplicación no trastornen el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Directiva del IVA.²² También se deduce que dicha facultad no puede permitir a estos excluir pura y simplemente la reducción de la base imponible del IVA en casos de impago.²³

37. El hecho de que se permitiese que los Estados miembros pudiesen excluir toda reducción de la base imponible también iría en contra del principio de neutralidad del IVA. De dicho principio se desprende, en particular, que, en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, el empresario debe liberarse por entero de la carga del impuesto debido o abonado en el marco de sus actividades económicas a su vez sujetas a IVA.²⁴ A ello se añaden, como ya mencioné en mis conclusiones presentadas en el asunto *Di Maura*,²⁵ los derechos fundamentales del sujeto pasivo que realiza la prestación, derechos en los que solo se puede interferir de manera proporcionada (artículo 52, apartado 1, segunda frase, de la Carta).²⁶

18 Sentencia de 23 de noviembre de 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), apartados 20 y ss., en particular el apartado 23.

19 Sentencias de 8 de mayo de 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377), apartados 20 y ss., y de 22 de febrero de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), apartados 35 y ss.

20 Véase la exposición de motivos relativa al artículo 12 (base imponible) en la página 15 de la propuesta de la Comisión de 20 de junio de 1973, COM(1973) 950 final.

21 Véanse las sentencias de 3 de julio de 2019, *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558), apartados 54 y ss.; de 8 de mayo de 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 19; de 22 de febrero de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), apartado 37; de 23 de noviembre de 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 17, y de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 18.

22 Véanse las sentencias de 8 de mayo de 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 20; de 22 de febrero de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), apartado 38; de 23 de noviembre de 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 18, y de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 18.

23 Sentencias de 8 de mayo de 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 20, y de 23 de noviembre de 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), apartados 20 y 21.

24 Sentencias de 8 de mayo de 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 20, y de 23 de noviembre de 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 23.

25 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440), puntos 45 y ss.

26 La prefinanciación del IVA afecta a la libertad profesional, a la libertad de empresa y al derecho fundamental de propiedad (artículos 15, 16 y 17 de la Carta). Además, puede haber una desigualdad de trato, a efectos del artículo 20 de la Carta, frente a las empresas a las que no les es exigible el impuesto, conforme al artículo 66, letra b), de la Directiva sobre el IVA, hasta que se lleva a cabo la contraprestación (el denominado criterio de caja).

38. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia puede deducirse cierta diferenciación en cuanto a si pueden estar justificadas, y cómo, las limitaciones a la rectificación de la base imponible en virtud del artículo 90 de la Directiva del IVA. En efecto, el Tribunal de Justicia diferencia entre los aspectos materiales (para las excepciones²⁷ previstas en el artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA) y los formales (para las condiciones²⁸ a que se refiere el artículo 90, apartado 1, de la misma Directiva). Sin embargo, tanto las excepciones como las condiciones establecidas por los Estados miembros deben ser proporcionadas.²⁹

39. Una excepción material en caso de impago del precio debe referirse necesariamente a la incertidumbre acerca de si el impago de la contraprestación tiene carácter definitivo o meramente provisional.³⁰

40. En cambio, desde un punto de vista formal, es posible imponer condiciones más generales que aseguren la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude fiscal. A este respecto el Tribunal de Justicia ya ha declarado, por ejemplo, que un acuse de recibo de una factura rectificadora,³¹ por parte del destinatario de la prestación, o la comunicación a este de la intención de rectificar la base imponible,³² en principio son posibles condiciones para la reducción de la propia cuota del impuesto.

D. Sobre la justificación de la restricción de la rectificación de la base imponible

41. En el presente caso, el legislador polaco supeditó la rectificación de la base imponible (y, por ende, de la cuota del impuesto) de la empresa que realiza la prestación a la condición de que, tanto en el momento de la prestación como en el día anterior a la presentación de la declaración del impuesto rectificadora, el destinatario de la prestación siga siendo un sujeto pasivo registrado que no se halle incurso en un procedimiento concursal o de liquidación.

42. Obviamente, esto no constituye una mera condición formal y general para la rectificación de la base imponible por el sujeto pasivo que realiza la prestación. Por un lado, este carece de toda influencia sobre dicha condición, por lo que no se trata de una simple formalidad. Por otro lado, esa exigencia excluye de por sí la corrección de la base imponible si las entregas de bienes o las prestaciones de servicios se han realizado a una empresa que, aunque siga existiendo, se encuentra incurso en un procedimiento concursal o de liquidación.

43. Sin embargo, la Directiva del IVA presupone que dichas entregas de bienes y prestaciones de servicios están sujetas al impuesto. De este modo, el artículo 90 de la Directiva del IVA parte del principio fundamental (véase el punto 30 de las presentes conclusiones) de que se puede rectificar la base imponible correspondiente a las mencionadas operaciones cuando la contraprestación no ha sido pagada, en todo o en parte. Por lo tanto, en contra de la opinión de Polonia, la exclusión de esta posibilidad para tales entregas de bienes y prestaciones de servicios no es una mera condición formal, sino una excepción material.

27 Sentencias de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 21; de 22 de febrero de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), apartados 37 y ss., y de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 22.

28 Sentencias de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), apartados 38 y 39; de 6 de diciembre de 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989), apartados 32 y ss., y de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), apartados 23 y ss.

29 Véanse las sentencias de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 26; de 6 de diciembre de 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989), apartado 33; de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 25, y de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), apartado 28.

30 En este sentido, expresamente la sentencia de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 23; de modo similar, las sentencias de 22 de febrero de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), apartado 40, y de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 22.

31 Sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), apartado 25, en la medida en que sea posible sin mayor esfuerzo.

32 Sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989), apartados 35 y 36. Sin embargo, en el citado asunto no se entró a valorar la cuestión del requerimiento de información omitida.

44. Así pues, para ser admisible, esta excepción material en caso de impago del precio debe referirse necesariamente a la incertidumbre acerca de si el impago de la contraprestación tiene carácter definitivo o meramente provisional.³³ Sin embargo, no sucede así en el presente asunto.

45. De forma similar a lo declarado por el Tribunal de Justicia en su sentencia A-PACK CZ,³⁴ y tal como acertadamente ha recalcado también la Comisión, el hecho de que el destinatario de la prestación se halle incurso en un procedimiento concursal en realidad puede ser una confirmación del carácter definitivo del impago. Lo mismo sucede cuando el destinatario de la prestación se encuentre en liquidación. Por lo tanto, no es posible ni proporcionado restringir la posibilidad de reducir la base imponible en los casos en que es prácticamente seguro que la contraprestación acordada definitivamente no se va a pagar.

46. Esto es así con mayor motivo habida cuenta de que, con arreglo al Derecho polaco, un requisito esencial para la rectificación de la base imponible es que hayan transcurrido 150 días desde el vencimiento sin que se produzca el pago. En cualquier caso, no procede aclarar aquí la proporcionalidad de una prefinanciación del IVA durante un período superior a cinco meses, pues, cuando la contraprestación no se ha pagado en un plazo de 150 días y el destinatario de la prestación ya se encuentra incurso en liquidación, no existe incertidumbre acerca de que el impago es definitivo.

47. Las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva del IVA para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni deben cuestionar la neutralidad del IVA.³⁵ Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, la instauración de un sistema de responsabilidad objetiva del sujeto pasivo a partir de una fecha determinada (en este caso, la de apertura del procedimiento concursal o de liquidación) va más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público.³⁶ En cambio, constituiría un caso de responsabilidad objetiva que el sujeto pasivo que realiza la prestación no pudiese rectificar su cuota del impuesto a pesar del impago del precio.

48. Por otro lado, no está claro cómo puede contribuir a combatir el fraude en el IVA la restricción de la rectificación de la cuota del impuesto a partir de la verificación de un determinado acontecimiento sobre el cual la empresa que ha realizado la prestación no tiene influencia alguna.

49. En conclusión, el artículo 90 de la Directiva del IVA no permite a los Estados miembros excluir la rectificación de la cuota del impuesto del sujeto pasivo que realiza la prestación por el hecho de que el destinatario de la prestación, en el momento de su realización o en el de la rectificación, se halle incurso ya en un procedimiento concursal o de liquidación.

E. Sobre la prevención de la pérdida de ingresos tributarios

50. En esencia, lo que pretende el legislador polaco (tal como señala el órgano jurisdiccional remitente) es evitar, ante todo, la pérdida de ingresos tributarios debido a la escasa capacidad contributiva del destinatario de la prestación. Por lo tanto, en el presente procedimiento Polonia basa su argumentación esencialmente en el funcionamiento del sistema del IVA y en la protección de sus intereses financieros y de los de la propia Unión.

³³ En este sentido, expresamente las sentencias de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 23; véanse también las sentencias de 22 de febrero de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), apartado 40, y de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 22.

³⁴ Sentencia de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 24.

³⁵ Véase la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 62 y jurisprudencia citada.

³⁶ Sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 42, y de 21 de junio de 2012, Mahagében (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 48.

51. Se trata de una cuestión habitual en muchos países: ¿quién asume el riesgo de insolvencia del destinatario de la prestación respecto al IVA, el Estado o la empresa que realiza la prestación? En efecto, si el destinatario de esta es, a su vez, sujeto pasivo, la modificación de la base imponible por la empresa que realiza la prestación realmente da lugar a una regularización de la deducción practicada por su destinatario, en virtud del artículo 185 de la Directiva del IVA: este también debe regularizar la deducción indebidamente practicada (que se corresponde con la cuota del impuesto rectificada de la empresa que realizó la prestación). En ese caso, el Estado tiene un crédito fiscal frente al destinatario de la prestación.

52. Sin embargo, este mecanismo falla cuando dicho destinatario se halla incurso en un procedimiento concursal o de liquidación. Por lo general, en tal caso ya no se dispone de dinero suficiente para reembolsar al Estado el importe de la deducción practicada. En opinión del órgano jurisdiccional remitente, la rectificación de la cuota del impuesto por la empresa que ha realizado la prestación interfiere, incluso, «de forma inadmisiblemente en la tramitación de un procedimiento concursal». Con ello se satisface a un acreedor del deudor a costa del Tesoro Público, y en el lugar de dicho acreedor se sitúa el Estado. Esto describe en qué consiste el riesgo de pérdida de ingresos tributarios para el Estado miembro, aunque la argumentación no resulte convincente. En efecto, la empresa que ha realizado la prestación tampoco se ve satisfecha: su crédito resulta fallido al igual que el de los demás acreedores. El Estado únicamente ocupa el lugar del acreedor respecto al derecho de regularización de la deducción, que en cualquier caso normalmente carece de valor.

53. En último término, este riesgo de pérdida de ingresos, es decir, la amenaza para los intereses financieros de la Unión y de Polonia, se deriva de una interpretación muy literal del artículo 167 de la Directiva del IVA. Literalmente, este vincula el derecho a deducir del destinatario de la prestación solamente al devengo de la deuda tributaria por parte de la empresa que realiza la prestación. Por lo tanto, a su destinatario le asiste el derecho a la deducción incluso *antes* de haber pagado (la denominada deducción inmediata).³⁷

54. Se ha de atender a esta deducción inmediata a fin de reducir el riesgo de pérdida de ingresos para el Estado y, de este modo, proteger el interés de los Estados miembros y de la Unión en la efectiva recaudación del IVA. En efecto, los Estados miembros están facultados para disponer la regularización inmediata de la deducción en caso de impago de la contraprestación, en lugar de recurrir al destinatario de la prestación como «garante en caso de insolvencia».

55. En efecto, la disposición del artículo 167 de la Directiva del IVA parte de la idea de que el destinatario de una entrega de bienes o de una prestación de servicios va a pagar inmediatamente la contraprestación, de manera que sufre también enseguida el gravamen del impuesto soportado. Por lo tanto, se presume que existe un gravamen inmediato del IVA. En cambio, el tenor de la disposición nada dice acerca de si procede la exoneración mediante la deducción, incluso durante años, aunque no se haya soportado el gravamen del IVA.

³⁷ Esta es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia; véase, entre otras muchas, la sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 48.

56. Esto sería contrario a la finalidad de la deducción. Con ella se permite únicamente deducir las cantidades que el sujeto pasivo haya *pagado* a sus propios proveedores en concepto de IVA sobre la operación correspondiente.³⁸ Antes de que se produzca dicho pago no hay gravamen alguno,³⁹ y la «devolución» de un impuesto soportado que todavía no se ha pagado no es sino una forma de subvención.⁴⁰

57. Además, tal derecho a deducción a lo largo de varios años, hasta la rectificación de la cuota del impuesto por la empresa que realizó la prestación, sería una invitación al fraude por parte del destinatario de la prestación. Iría en contra de la idea subyacente al artículo 273 de la Directiva del IVA, que permite a los Estados miembros establecer obligaciones para garantizar la correcta recaudación del IVA. Un derecho a deducir ilimitado en el tiempo, sin haber soportado el gravamen del IVA, se contradice, en particular, con el artículo 325 TFUE, conforme al cual los Estados miembros deben proteger los intereses financieros de la Unión.

58. En particular, el artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA prevé la regularización de la deducción, entre otros casos, cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la deducción. En caso de impago, los Estados miembros pueden exigir incluso una regularización (apartado 2), posibilidad que es independiente de que la empresa que ha realizado la prestación ya haya rectificado o no su deuda tributaria. Por lo tanto, con arreglo al artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden disponer que el destinatario de la prestación que no haya pagado la contraprestación y, por tanto, no haya soportado el gravamen del IVA esté obligado en virtud del artículo 185 de la Directiva del IVA a regularizar su deducción lo antes posible.

59. La expiración del período impositivo puede ser un plazo adecuado para someter a prueba la presunción de pronto pago del destinatario de la prestación en que se basa la deducción inmediata. En el momento de la siguiente declaración del IVA correspondiente al siguiente período impositivo (normalmente, un mes más tarde) ya se sabe si la deducción practicada (en defecto de gravamen) se ha producido de forma hasta ese momento injustificada. De este modo el riesgo estructural de pérdida de ingresos se limita a ese único período impositivo.

60. A este respecto, el acreedor fiscal (en este caso, Polonia) no está obligado a esperar hasta que el destinatario de la prestación incurra en un procedimiento concursal o en liquidación, sino que puede anticiparse al riesgo de pérdida de ingresos tributarios.

61. Si posteriormente el destinatario de la prestación termina pagando la contraprestación al sujeto pasivo que la ha realizado, se producirá una nueva modificación de los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción. Por lo tanto, será precisa una nueva regularización con arreglo al artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA. De este modo se garantiza que el destinatario de la prestación quede exonerado de todo gravamen del IVA, siempre que para él constituya un factor de los costes. Esto se corresponde perfectamente con el principio de neutralidad del IVA tal como lo ha desarrollado e interpretado el Tribunal de Justicia.⁴¹

38 Por ejemplo, sentencia de 22 de febrero de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), apartado 24 y jurisprudencia citada. Véase también la sentencia de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 35 *in fine*. Si bien el Tribunal de Justicia en la versión alemana utiliza la expresión «abgeführt hat», dado que está hablando del destinatario de la prestación que no ha pagado este IVA a la Administración tributaria, sino a su proveedor, es evidente que se refiere a este último. La versión francesa también utiliza la fórmula «avoir été acquittée», que asimismo se puede traducir de forma correcta como «gezahlt wurde». En el apartado 36 (donde la traducción es correcta) esto queda especialmente patente.

39 Véanse también las conclusiones del Abogado General Campos Sánchez-Bordona presentadas en el asunto Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823), punto 64: la deducción del impuesto soportado «no es disociable del pago del impuesto: si el sujeto pasivo no ha satisfecho el IVA, [...] carece de todo fundamento, jurídico y económico, para ejercitar su derecho a la deducción». Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto Biosafe — Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), punto 44.

40 En este sentido se expresa con toda claridad H. Stadie en Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, nota 87 (versión de mayo de 2019).

41 Sentencias de 13 de marzo de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 41, y de 3 de marzo de 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128), apartado 25 y jurisprudencia citada.

62. Por lo tanto, la solución al problema planteado por el órgano jurisdiccional remitente en caso de impago de la contraprestación entre dos sujetos pasivos no ha de buscarse en la restricción de la rectificación de la cuota del impuesto por parte del sujeto pasivo que realizó la prestación, sino en una regularización más temprana de la deducción cuando no se haya producido gravamen para el destinatario de la prestación.

V. Conclusión

63. Por lo tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia):

«El artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, no permite a los Estados miembros excluir la rectificación de la cuota del impuesto del sujeto pasivo que realiza la prestación por el hecho de que el destinatario de la prestación, en el momento de su realización o en el de la rectificación, se halle incurso ya en un procedimiento concursal o de liquidación. No obstante, el artículo 185, apartado 2, de dicha Directiva permite a los Estados miembros, en caso de impago total o parcial, exigir la regularización de la deducción en el siguiente período impositivo.»